



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **Ing. L. M. - A., právne zastúpeného JUDr. E. V., advokátom**, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/17362-99316/2008/991410-r zo dňa 20. februára 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 4S/70/2009-40 zo dňa 25. júna 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 4S/70/2009-40 zo dňa 25. júna 2010 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti horeuvedeného rozhodnutia žalovaného zo dňa 20.2.2009, ktorým rozhodnutím žalovaný správny orgán potvrdil v odvolacom konaní dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35098/08/Blč zo dňa 19.8.2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2004 v sume 33 188,84€ (999 847,- Sk) podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) a uložil mu povinnosť zaplatiť rozdiel DPH vo vyrubenej výške do 15 dní od jeho doručenia. Krajský súd takto rozhodol, keď sa stotožnil s názorom žalovaného správneho orgánu, že žalobca nepreukázal v daňovom konaní, že umožnil odberateľovi obchodnej spoločnosti H. S. S., a.s., nakladať s tovarom, t.j. že došlo k zdaniteľnému plneniu a žeby bol na základe tejto skutočnosti oprávnený vystaviť predmetné faktúry. Kontrolou bolo zistené, že žalobca tovar v príslušnej hodnote vrátane DPH nedodal a platiteľovi nevznikla daňová povinnosť, a teda nemohol postupovať podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH. Taktiež z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že predmetné faktúry sú bez uvedenia množstva dodávaného tovaru a jednotkovej ceny bez dane, nie je uvedený ani dátum dodania tovaru a nie je uvedené ani množstvo dodávky na dodacích listoch. taktiež žalobca v konaní nepredložil žiaden relevantný dôkaz o svojich tvrdeniach a ani nenavrhol kontrolnému orgánu vykonať príslušný dôkaz. Nakoľko žalobcovi nevzniklo právo na odpočet DPH z predmetných faktúr, postupoval preto správca dane správne, keď žalobcovi právo na odpočítanie DPH nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako nezákonný zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Poukázal na to, že žalovaný správny orgán svojim postupom účelovo a reštriktívne vykladá zákon v neprospech žalobcu a poukázal na čl. 2 Ústavy SR, v zmysle ktorého môžu štátne orgány konať iba v medziach zákona a nemožno preto niekoho nútiť, aby konal čo mu

zákon neukladá. Poukázal aj na čl. 152 ods. 4 Ústavy SR. Podľa žalobcu je postup daňových orgánov v rozpore so zákonom č. 511/1992 Zb. a zákonom o DPH, pretože na základe jednostranných výpovedí odberateľa dospel k záveru, že k dodávke tovaru nedošlo. Z predmetných tvrdení odberateľov nemožno vyvodiť záver, že sa dodávka neuskutočnila, resp. že žalobca nemohol opraviť základ dane podľa § 18 zákona o DPH. Poukázal na to, že v súlade s ustanovením § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť. Ďalej namietal, že postup správcu dane je v rozpore s ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb. ako i so zákonom č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a správca dane urobil nekorektný záver, že k dodávke tovaru nedošlo, a to na základe jednostranných vyjadrení odberateľa, pričom za dodávateľa nemôže žiadna tretia strana rozhodnúť, či obchodný kontrakt sa považuje za splnený a tiež, či môže vystaviť faktúru za dodávku tovaru. Ďalej uviedol, že z tvrdení kontrolnej skupiny, že odberatelia nepotvrdili dodanie tovaru alebo že nemajú zaúčtované faktúry, nemôže správca dane vyvodiť záver, že sa dodávka tovaru neuskutočnila a už vôbec nie, že žalobca si nemohol opraviť základ dane podľa § 18 zákona o DPH. Uviedol, že nemožno oddeliť fungovanie DPH od právnej úpravy obchodných vzťahov, pretože obchodný zákonník spočíva na princípe najširšej zmluvnej voľnosti a zmluvné strany si môže dojednať aj iné typy zmlúv, než len tie, ktoré sú výslovne uvedené v obchodnom zákonníku ako určitý zmluvný typ. Všetky ustanovenia tretej časti obchodného zákonníka majú dispozitívnu povahu, obchodný zákonník spočíva na princípe neformálnosti zmlúv, ktoré sa môžu dojednať aj ústne alebo dokonca aj konkludentne. Za deň splnenia dodávky je možné považovať aj deň, kedy je dodávka pripravená k odberu a preto skutočnosť, že tovar nebol fyzicky odberateľmi odobratý a tiež, že neboli potvrdené dodacie listy, resp. vystavené príjemky na sklad, nemôže znamenať, že kontrakt nebol splnený a že k dodávke tovaru nedošlo. Taktiež žalobca uviedol, že vystavil faktúru pred potvrdením fyzického odovzdania tovaru, čím neporušil žiadne ustanovenie zákona o DPH a nakoľko následne bola dodávka tovaru zrušená, žalobca v súlade so zákonom vystavil doklady o oprave základu dane – dobropisy. Postupoval takto v súlade s ustanovením § 18 ods. 3 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH, keď rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane uviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vyhotovil doklad o oprave základu dane. So závermi daňovej kontroly o presune dobropisu medzi jednotlivými zdaňovacími obdobiami preto žalobca nesúhlasí a považuje ich za účelové. Taktiež poukázal na ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého sa daňová

kontrola vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu zákona o správe daní, pričom správca dane porušil toto ustanovenie, nakoľko žalobca v priebehu daňovej kontroly nepochybne preukázal, že postupoval v súlade s ustanovením § 18 zákona o DPH a vystavenými dobropismi na zrušenie dodávky tovaru neporušil zákon a ani neukrátil štátny rozpočet. Ďalej žalobca uviedol, že ak vystavil faktúry, podal daňové priznanie a odviedol daň, a v ďalšom období vystavil doklady o oprave základu dane a tieto zahrnul do daňových priznaní, a toto všetko riadne zaúčtoval, splnil si voči štátu všetky svoje zákonné povinnosti. Daň bola riadne vybratá aj odvedená a potom sú ďalšie úkony správcu dane už nad rámec zákona, nechránia jeho záujmy, porušujú jeho právo, správca dane bol povinný prihliadať na všetko čo vyjde najavo v daňovom konaní, avšak správca dane daňovú kontrolu vykonal neoprávnene a v rozpore so zákonom, čo žalobcu neprimerane zaťažilo.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne vyjadril a žiadal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu ako zákonný potvrdil, pretože žalobca v odvolaní proti rozsudku poukazuje na tie isté skutočnosti, ktoré boli i obsahom odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu ako aj obsahom žalobného návrhu a dokonca poukazuje na ustanovenia zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH, ktorý bol účinný len do 30.4.2004 a ktorý už na uvedený prípad nemožno aplikovať.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), pričom termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke www.nsud.sk.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s ohľadom na obsah podaného odvolania žalobcu posudzoval, či krajský súd ako i žalovaný pri rozhodovaní vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu veci a tiež, či vzhľadom na námietky žalobcu ohľadne hodnotenia dôkazov bolo konanie vedené takým procesným postupom, ktorý zabezpečoval správny výsledok a či boli dôkazy vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu.

Účelom daňového konania je zistenie, si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 uvedeného zákona správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 tohto zákona, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, priznania a hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod., o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 uvedeného zákona daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom

dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 39 ods. 3 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase, dodatočné priznanie alebo hlásenie môže daňový subjekt predložiť aj v tom prípade, ak zistí, že jeho daňová povinnosť má byť nižšia ako bola uvedená v daňovom priznaní alebo hlásení alebo správcom dane vyrubená. Znížiť základ dane na základe dodatočného daňového priznania alebo hlásenia možno len v prípade uplatnenia skutočností, ktoré neboli predmetom daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly. Dodatočné daňové priznanie alebo hlásenie nemôže daňový subjekt predložiť po uplynutí jedného roka od ukončenia daňovej kontroly.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľností je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľností do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, je dňom dodania deň odovzdania stavby.

Podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví:

- a) pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru,
- b) pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti,
- c) pri zvýšení ceny tovaru alebo služby.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o DPH rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane sa uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH, ak platiteľ vo faktúre uvedie vyššiu sumu dane ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho spisu nesporne za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie februára – december 2004. na základe vykonanej daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol o daňovej kontrole č. I/183/12842-35748/2008/Cib zo dňa 20.6.2008 ako i dodatok k protokolu č. I/183/12842-62023/2008 zo dňa 1.8.2008, ktorý správca dane so žalobcom prerokoval dňa 6.8.2008. V danom prípade bolo daňovou kontrolou zistené, že daňový subjekt vystavoval faktúry na služby a tovar, ktoré neboli nikdy dodané, pričom po vystavení faktúr tieto predkladal factoringovým spoločnostiam a následne keď tieto faktúry factoringové spoločnostiam a následne keď tieto faktúry factoringové spoločnosti uhradili, tak došlo zo strany žalobcu k stornovaniu faktúr a výdavky použité ako náklady na factoring si uplatnil v daňovom priznaní. V dôsledku týchto podozrení Prezídium Policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite v Bratislave požiadalo Daňové riaditeľstvo SR o vykonanie mimoriadnej kontroly u žalobcu z dôvodu jeho podozrenia z trestného činu skrátenia dane a poistného, a preto vykonalo potom Oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol žalovaného kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie február – august, október a november 2005 – a dane z príjmov fyzických osôb za rok 2004, 2005.

Zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 14.11.2007 vykonaného v sídle obchodnej spoločnosti H. S., a.s., vyplýva, že táto obchodná spoločnosť neprijala od žalobcu v rokoch 2004 a 2005 žiadne plnenie a neeviduje žiadne faktúry vystavené žalobcom. Taktiež podľa vyjadrenia tejto obchodnej spoločnosti vyplýva, že so žalobcom nemala v kontrolovanom období žiaden zmluvný vzťah a taktiež bolo zistené, že dodávky, ktoré žalobca ako daňový subjekt účtoval príslušnými faktúrami, neboli zo strany žalobcu nikdy spoločnosti H. S., a.s., dodané a taktiež neboli mu dodané ani dobropisy k predmetným faktúram. Taktiež z písomného stanoviska spoločnosti H. S., a.s., vyplýva, že táto spoločnosť žiadne faktúry ani dodacie listy od žalobcu neeviduje a žiaden tovar od žalobcu neprebrala.

Z administratívneho spisu taktiež vyplýva, že obchodná spoločnosť H. S. S., a.s., mala so žalobcom uzatvorenú zmluvu č. 6/2004 zo dňa 8.3.2004 na dobu určitú, a to od 31.12.2004 v celkovom objeme 20mt a dodávky v objeme 940,99mt boli realizované od 24.1.2005 do 9.2.2005 a následne uhradené. Na dodávky tovaru na obdobie v rokoch 2004 a 2005, ako bolo daňovou kontrolou preukázané, nemal žalobca uzatvorený iný zmluvný vzťah s príslušným odberateľom.

Taktiež odvolací súd mal za preukázané, že žalobca k príslušným faktúram nepredložil žiadne dodacie listy ani doklady preukazujúce uskutočnenie fakturovaných dodávok, predložil však kúpnu zmluvu č. T0001/2004, predmetom ktorej bola dodávka sladovníckeho jačmeňa z úrody roku 2004 zo dňa 8.3.2004. Podľa bodu 4.5. tejto zmluvy predávajúci vystaví faktúru na dodávku tovaru podľa dokladu na fakturáciu vydaného kupujúcim v dohodnutej kúpnej cene podľa 7. čl. zmluvy, najneskôr do 10 dní od dodania tovaru. V tejto súvislosti mal taktiež odvolací súd za preukázané, ako už bolo uvedené, že z písomného stanoviska obchodnej spoločnosti H. S. S., a.s., vyplýva, že táto spoločnosť žiadne faktúry ani dodacie listy od žalobcu neeviduje a žiaden tovar od žalobcu ani neprebrala.

Z príslušných faktúr, ktoré vystavil žalobca spoločnosti H. S. S., a.s., vyplýva, že nebolo na nich uvedené množstvo dodaného tovaru, teda sladovníckeho jačmeňa, ani jednotková cena bez dane podľa § 71 ods. 2 písm. f) a g) zákona o DPH a v časti počet MJ je uvedené len číslo 1,000 bez uvedenia mernej jednotky, t.j. kg, t, ks a pod. Deň dodania tovaru ani v jednej z vystavených faktúr žalobcom nie je uvedený

a ani žiadne podklady žalobca k fakturácii nepredložil. K príslušným faktúram žalobca v roku 2004 vystavil dobropisy, ktoré zahrnul do daňových priznaní za zdaňovacie obdobia, v ktorých boli vystavené, pričom vykonanou daňovou kontrolou bolo nesporne zistené, že obchodná spoločnosť H. S. S., a.s., predmetný tovar, uvedený vo faktúrach, nenadobudla, vôbec faktúry a dobropisy neeviduje a nemá ich zahrnuté vo svojom účtovníctve. Tieto skutočnosti unikli pozornosti i factoringovej spoločnosti, ktorá si ich nepreverovala a ktorej predmetné pohľadávky na základe vystavených faktúr žalobca postúpil a táto factoringová spoločnosť poskytovala finančné prostriedky žalobcovi na úhradu pohľadávok, ktoré žalobcovi, ako sa preukázalo, reálne nikdy nevznikli, nakoľko fakturovaný tovar žalobca príslušnej obchodnej spoločnosti H. S. S., a.s., nedodal.

V zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s týmto tovarom ako vlastník a keď žiaden tovar odberateľovi žalobca nedodal, tak spoločnosti H. S. S., a.s., ani nevzniklo právo nakladať s fakturovaným tovarom ako vlastníkovi.

Nakoľko žalobca fakturovaný tovar spoločnosti H. S. S., a.s., vôbec nedodal, nemohol potom ani vykonať opravu základu dane podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH, pretože postup opravy základu dane je v zmysle tohto ustanovenia možný len v prípade dodania tovaru pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky, pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Pokiaľ daňový subjekt tieto podmienky nesplní, tak nie je možné niektorú z nich odpustiť a preto pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočet dane z dodávateľskej faktúry, musí preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo aj reálne uskutočnené.

Nakoľko vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobcovi ako daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočet DPH, sú právne závery krajského súdu ako i žalovaného správne a súladné so zákonom a preto Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok

krajského súdu ako súladný so zákonom v zmysle ustanovenia § 219 ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ustanovenia § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 O.s.p. za použitia ustanovenia § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému správne orgánu náhrada trov konania nevznikla.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 15. júna 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová